

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 616/2016-T**

**Tema:** IMT e IS – Regime Especial aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH) e às Sociedades de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (SIIAH). Norma Transitória do art.º 236 da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. Em 14 de Outubro de 2016 a sociedade “A..., S.A.”, com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o único número de matrícula e de identificação fiscal..., na qualidade de sociedade gestora do Fundo de Investimento Imobiliário “B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional”, registado junto da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, com o número de identificação fiscal ... (doravante designada por a “Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à obtenção de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1 e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante designado RJAT), na sequência dos actos tributários de liquidação de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) e Imposto do Selo (IS), datados de 27 de Julho de 2016, por força do n.º 16 do artigo 8.º do Regime Especial aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH) e às Sociedades de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (SIIAH), aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, alterado pelo artigo 235.º da Lei 83-C, de 31 de Dezembro, no valor de € 907,65 (novecentos e sete euros e sessenta e cinco cêntimos) e € 726,12 (setecentos e vinte e seis euros e doze cêntimos), respectivamente.

2. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro único o signatário, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.
4. O tribunal arbitral ficou constituído em 30 de Dezembro de 2016.
5. Em 03 de Fevereiro de 2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou resposta.
6. A Requerida solicitou a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, assim como, a produção de alegações, desde que a Requerente nelas não tenha interesse e o Tribunal as não considere necessárias. O Tribunal, atendendo às razões de economia e celeridade processual e da proibição da prática de actos inúteis, entendeu dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações, não tendo as Partes manifestado qualquer oposição.
7. A posição da Requerente, expressa no pedido de pronúncia arbitral, é, em resumo, a seguinte:
  - 7.1. Os actos de liquidação objecto da presente pronúncia arbitral estão feridos de vício de erro sobre os pressupostos de direito, erro sobre os pressupostos de facto e vício de violação da lei.
  - 7.2. A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, aprovou o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional.
  - 7.3. No seu artigo 8.º, regime tributário aplicável aos FIIAH, mais concretamente o seu n.º 14, aditado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, foi consagrado pela

primeira vez o significado da expressão “prédios urbanos destinados ao arrendamento para habitação permanente”.

**7.4.** Assim, para efeitos do Regime Tributário dos FIIAH, nomeadamente quanto ao reconhecimento das isenções previstas nos n.ºs 6 a 8 do artigo 8.º, considera-se que os prédios urbanos são destinados ao arrendamento para habitação permanente sempre que sejam objecto de contrato de arrendamento para habitação permanente no prazo de três anos contados do momento em que passaram a integrar o património do fundo.

**7.5.** Com efeito, caso os prédios que integram o património dos FIIAH não tenham sido objecto de contrato de arrendamento no prazo de três anos, contado a partir da data do seu ingresso no património do fundo, o sujeito passivo deverá solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nos trinta dias subsequentes ao termo do referido prazo a liquidação do imposto respectivo. Quando os prédios sejam alienados pelo FIIAH ou o próprio FIIAH seja liquidado, igualmente antes de decorrido o prazo de três anos, contado a partir da data da entrada dos prédios relevantes no património do FIIAH, também deverá ser solicitada a liquidação do imposto respectivo.

**7.6.** Ainda assim, o artigo 236.º (norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIAH) da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, veio estender a aplicação do regime tributário dos FIIAH aos prédios que tenham sido adquiridos por aqueles antes de 1 de janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos a partir de 1 de janeiro de 2014. Razão pela qual foi solicitado à AT a liquidação de IMT e IS de actos tributários face às alterações introduzidas no Regime Tributário dos FIIAH.

**7.7.** Contudo, tais liquidação de IMT e IS enfermam de ilegalidade por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, uma vez que, em sede de IMT e IS, a aquisição da propriedade dos prédios relevantes pelo Fundo B..., não eram condicionadas à verificação ulterior de quaisquer factos ou circunstâncias nem, tampouco, sujeitas a qualquer regime de caducidade. No momento em que os prédios - objecto das Liquidações - ingressaram no património do Fundo B..., ficaram definitivamente cristalizadas na ordem jurídico-tributária as isenções de IMT e IS previstas, respectivamente, nos números 7, alínea a), e 8 do artigo 8.º do Regime Tributário dos FIIAH.

**7.8.** Por isso, não estando, contudo, legalmente previstos, no momento do reconhecimento da isenção, quaisquer factos ou circunstâncias de que dependia a caducidade da isenção reconhecida, é manifesto que a imposição superveniente desses factos ou circunstâncias a isenções cristalizadas na ordem jurídico-tributária da Requerente enferma de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º (Sistema fiscal), número 3, da Constituição da República Portuguesa.

**7.9.** Acresce ainda o facto de que a Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH (o artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), ao estender a aplicação do actual Regime Tributário dos FIIAH «aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de janeiro de 2014» - está a violar de forma directa e inequívoca o princípio da não retroactividade da lei fiscal constitucionalmente consagrado.

**7.10.** Por todo o exposto, as liquidações de IMT e IS, referentes ao ano de 2016, devem ser nulas com base na sua inconstitucionalidade, com todas as consequências legais.

**8.** A posição da Requerida expressa na resposta, é, em síntese abreviada, a seguinte:

**8.1.** Independentemente do vício que se possa considerar imputável às liquidações em apreço, o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar a constitucionalidade da norma em causa, nos termos peticionados, dado tratar-se de matéria constitucionalmente reservada ao Tribunal Constitucional, nos termos da alínea a) do n.º 2, do artigo 281.º da CRP, verificando-se, assim, excepção dilatória de incompetência material.

**8.2.** Acresce que a pretensão aduzida pela Requerente colide com os poderes da Requerida e com a sua vinculação à lei e à Constituição, na medida em que a apreciação por parte da ora Impugnada acerca da ilegalidade/inconstitucionalidade, que vem invocada, implicaria a violação clara e objectiva dos preceitos legais e a violação da própria Constituição, por se tratar de acto normativo emanado da Assembleia da República sob a

forma típica de acto legislativo. Pelo que, sempre deveria o Tribunal declarar a absolvição da Requerida da instância, atenta a excepção dilatória de ilegitimidade passiva.

**8.3.** Ainda assim, a Requerida, estando sujeita à lei e ao direito, os seus órgãos e agentes devem ser os primeiros a cumpri-la. Posto que, não podia/pode recusar a aplicação de uma norma ou deixar de cumprir a lei invocando ou questionando a sua constitucionalidade, pois está sujeita ao princípio da legalidade, conforme estatuído nos artigos 266.º, n.º 2 da CRP, 3.º, n.º 1 do CPA e 55.º da LGT.

**8.4.** Por outro lado, relativamente ao prédio em referência, que integrava o Fundo à data de entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, a Requerente solicitou à AT as liquidações de IMT e de Imposto do Selo, face às alterações introduzidas ao regime tributário dos FIIAH, na medida em que, em 2016, o alineou a terceiros, conferindo-lhe assim, destino diferente daquele que seria suposto: o arrendamento habitacional.

**8.5.** Razão pela qual não está em causa a retroactividade da norma legal do artigo 8.º do Regime Tributário dos FIIAH, conforme alterado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e do artigo 236.º, n.º 2 da mesma lei, como também não se verifica qualquer lesão das suas expectativas.

**8.6.** Desde a criação do regime tributário aplicável aos FIIAH, com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, as isenções em questão, quer em sede de IMT, quer em sede de Imposto do Selo, exigiam, respetivamente: (i) que a aquisição dos imóveis tivesse como destino exclusivo o “arrendamento para habitação permanente” e, (ii) que a transmissão tivesse por objeto “prédios destinados a habitação permanente que ocorra por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento sobre os mesmos, bem como com o exercício da opção de compra previsto no n.º 3 do artigo 5”.

**8.7.** Com efeito, os sujeitos passivos que pretendessem beneficiar das referidas isenções, sempre tiveram, desde o início do regime tributário aplicável aos FIIAH, que cumprir o pressuposto de que tais prédios fossem destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

**8.8.** De todo o modo, atenta a alienação do prédio em 2016, resulta inequívoco que a Requerente não poderia, de qualquer forma, beneficiar da isenção requerida.

**8.9.** Por isso, estando em causa a alienação do imóvel sem afetação do mesmo ao arrendamento para habitação permanente, tal determinaria sempre a caducidade da isenção, ao abrigo do artigo 14.º, n.º 2 do EBF.

**8.10.** O artigo 8.º, n.º 16 do regime veio apenas concretizar uma medida anti-abuso, estabelecendo que os prédios que não fiquem em carteira com afetação exclusiva ao arrendamento habitacional, não foram adquiridos com tal finalidade. Limitando, ainda, tal caducidade a um prazo definido na lei ao invés do que sucedia anteriormente, por força da aplicação do EBF. Com efeito, não se pode concluir pela existência de uma circunstância de retroactividade pois que a lei nova não veio simplesmente determinar, e sem mais, que os imóveis anteriormente adquiridos fossem objecto de tributação em sede de IMT e de Imposto do Selo.

**8.11.** Nesta cadência, a Requerida conclui pela improcedência total do pedido de pronúncia arbitral formulado, sendo evidente a conformidade legal do acto objecto dos presentes autos.

**9.** Às excepções de incompetência do Tribunal e ilegitimidade invocadas pela AT, entende a Requerente que aquelas, em pronúncia enviada no dia 2 de Março de 2017, em cumprimento do despacho datado de 01 de Março de 2017, assentam numa incorrecta interpretação do pedido de pronúncia arbitral apresentado. A Requerente pretende é que o Tribunal Arbitral declare a nulidade (ou, subsidiariamente, a anulabilidade) das liquidações postas em crise com o fundamento de que as mesmas se baseiam na aplicação de norma que viola a constituição e a lei, nomeadamente o princípio da não retroactividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da CRP. Com efeito, o objectivo da Requerente é não permitir que uma norma inconstitucional lhe seja aplicada, conforme plasmado no artigo 204.º da CRP.

## II – QUESTÃO DECIDENDA

**10.** Em face do exposto nos números anteriores, a principal questão a decidir é a seguinte:

- Os actos tributários das liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e Imposto do Selo, referentes ao ano de 2016, efectuadas ao abrigo do artigo 8.º do Regime Tributário dos FIIAH, conforme alterado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e do artigo 236.º, n.º 2 da mesma Lei, no valor global de € 1.633,77 (mil, seiscentos e trinta e três euros e setenta e sete cêntimos), da autoria da Autoridade Tributária e Aduaneira, são ilegais.

### **III – SANEAMENTO**

**11.** O Tribunal encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, de acordo com o n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Tendo em conta a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito, a ora cumulação de pedidos é admissível, nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

Tudo visto, cumpre proferir decisão.

### **IV – FUNDAMENTOS DE FACTO**

**12.** Tendo em conta o processo administrativo tributário e a prova documental junta aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

- A.** A Requerente constituiu o B...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional (*cf.* facto alegado pela Requerida e não contrariado pela Requerente).
- B.** No dia 21.06.2012, o “B...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional” adquiriu o prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o artigo ..., fracção “AV”, tendo beneficiado da isenção de IMT e Imposto do Selo ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 7 e do n.º 8 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH (*cf.* facto alegado pela Requerida, bem como pela Requerente na sua petição inicial).
- C.** No dia 27.07.2016 foram emitidas as notas de liquidação de IMT n.º..., no montante de € 907,65 (novecentos e sete euros e sessenta e cinco cêntimos), e de Imposto do Selo n.º ..., no montante de € 726,12 (setecentos e vinte e seis euros e doze cêntimos) (*cf.* Doc. n.º 1 anexo à Petição Arbitral).
- D.** Consta da descrição do facto tributário das liquidações mencionadas que:

”O sujeito passivo solicita a liquidação de IMT, nos termos do n.º 16 do artigo 8º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102º a 104º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, com a redacção dada pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, aplicável por força do artigo 236.º da Lei n.º 83-C, de 31/12, relativo à fracção AV, do artigo ... da freguesia de ... (extinta), IMT Inicial 2012/..., com o benefício Código 92 FIIAH/SIIAH (artigo 87.º do OE/09), pelo preço de € 90.765,00.” (*cf.* Doc. n.º 1 anexo à Petição Arbitral).

- E.** O anterior número do artigo matricial U-... pertencente à extinta freguesia de ..., correspondente ao prédio identificado em B), deu origem ao artigo matricial U-..., pertencente à actual freguesia de ... e ... (*cfr.* Doc. n.º 1 anexo à Resposta).
- F.** Em Julho de 2016, o prédio identificado em B) foi alienado pelo Fundo (*cfr.* facto alegado pela Requerida e não contrariado pela Requerente).
- G.** No dia 28.07.2016, o Fundo procedeu ao pagamento da quantia global de € 1.633,77 (mil, seiscentos e trinta e três euros e setenta e sete cêntimos), a título de liquidação de IMT e Imposto do Selo (*cfr.* Doc. n.º 2 anexo à Petição Arbitral).
- 13.** Os factos enunciados no número anterior integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.
- 14.** Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

## V – FUNDAMENTOS DE DIREITO

- 15.** Vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com a questão já enunciada (*vd.*, supra n.º 10).
- 16.** Por forma a respondermos convenientemente à questão que nos é colocada, entendemos pertinente analisar, desde logo, o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH) aprovado através do artigo 102.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12 (LOE2009), com o objectivo de, após a crise económica despoletada em 2008, auxiliar diversas entidades, com dificuldades no cumprimento de compromissos assumidos perante instituições financeiras e de crédito.

17. Assim, e nesta sequência, foi introduzido no ordenamento jurídico português, o regime especial dos FIIAH, prevendo, assim, o artigo 104.º da LOE2009, o seguinte:

*«1 - A constituição e o funcionamento dos FIIAH, bem como a comercialização das respectivas unidades de participação, regem-se pelo disposto no Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março, alterado pelos Decretos-Leis n.os 252/2003, de 17 de Outubro, 13/2005, de 7 de Janeiro, e 357-A/2007, de 31 de Outubro, e subsidiariamente, pelo disposto no Código dos Valores Mobiliários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de Novembro, alterado pelos Decretos-Leis n.os 61/2002, de 20 de Março, 38/2003, de 8 de Março, 107/2003, de 4 de Junho, 183/2003, de 19 de Agosto, 66/2004, de 24 de Março, 52/2006, de 15 de Março, 219/2006, de 2 de Novembro, e 357-A/2007, de 31 de Outubro, **com as especificidades constantes dos artigos seguintes**» (negrito e sublinhado nosso)*

18. Na verdade, da panóplia de especificidades previstas no regime, é de relevar, apenas, as que, com interesse para os presentes autos, se encontram consagradas no n.º 7 e 8 do artigo 8.º do regime, e que segundo as quais:

*«7 - Ficam isentos do IMT:*

*a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento referidos no n.º 1;*

*b) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente, em resultado do exercício da opção de compra a que se refere o n.º 3 do artigo 5.º pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos de investimento referidos no n.º 1.*

*8 - Ficam isentos de imposto do selo todos os actos praticados, desde que conexos com a transmissão dos prédios urbanos destinados a habitação permanente que ocorra por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num*

*direito de arrendamento sobre os mesmos, bem como com o exercício da opção de compra previsto no n.º 3 do artigo 5.º».*

**19.** No entanto, e de acordo com a evolução legislativa na matéria das isenções de que os FIIAH e SIIAH poderiam beneficiar, a Lei n.º 83-C/2013, de 31.12, no seu artigo 235.º vem proceder ao aditamento dos n.º 14 a 16 do artigo 8.º, passando estes a prever que:

*«14 - Para efeitos do disposto nos n.os 6 a 8, considera-se que os prédios urbanos são destinados ao arrendamento para habitação permanente sempre que sejam objeto de contrato de arrendamento para habitação permanente no prazo de três anos contados do momento em que passaram a integrar o património do fundo, devendo o sujeito passivo comunicar e fazer prova junto da AT do respetivo arrendamento efetivo, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo.*

*15 - Quando os prédios não tenham sido objeto de contrato de arrendamento no prazo de três anos previsto no número anterior, as isenções previstas nos n.os 6 a 8 ficam sem efeito, devendo nesse caso o sujeito passivo solicitar à AT, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do respetivo imposto.*

*16 - Caso os prédios sejam alienados, com exceção dos casos previstos no artigo 5.º, ou caso o FIIAH seja objeto de liquidação, antes de decorrido o prazo previsto no n.º 14, deve o sujeito passivo solicitar igualmente à AT, antes da alienação do prédio ou da liquidação do FIIAH, a liquidação do imposto devido nos termos do número anterior.»*

**20.** Aditamentos estes, subordinados e dependentes da norma transitória prevista pelo artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12, no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, a qual dispunha no sentido de que:

*«1 - O disposto nos n.os 14 a 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, é aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH a partir de 1 de janeiro de 2014.*

*2 - Sem prejuízo do previsto no número anterior, o disposto nos n.os 14 a 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos*

*artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, é igualmente aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos por FIAH antes de 1 de janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de janeiro de 2014.»*

**21.** Ora, posta esta cronologia e a evolução histórica do regime especial dos FIAH, passaremos, então, à interpretação das normas em causa, suportando-nos nos princípios gerais que norteiam esta tarefa, em conformidade com o disposto no artigo 9.º do Código Civil (CC) aplicável *ex vi* do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), segundo o qual a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada de acordo com os princípios gerais de interpretação.

**22.** Assim, em respeito às regras gerais de interpretação, podemos constatar que as isenções do IMT e do Imposto do Selo, previstas nos n.ºs 7 e 8 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIAH e SIAH, apenas têm lugar quando se verificam os seguintes pressupostos:

Quanto ao IMT:

- a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos, pelos fundos de investimento referidos no n.º 1 do artigo 8.º do regime;
- b) destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente,

E/ou

- a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos;
- b) destinados a habitação própria e permanente;
- c) em resultado do exercício da opção de compra do imóvel pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos de investimento, ao fundo, susceptível de ser exercido até 31 de Dezembro de 2020.

Na verdade, e ao que aqui nos interessa, a alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º do regime especial obriga a que o imóvel em questão seja destinado ao arrendamento para habitação permanente para que possa usufruir do benefício ali previsto.

Quanto à isenção de IS:

- a) Todos os actos praticados pelos FIIAH;
- b) Conexos com a transmissão dos prédios urbanos destinados a habitação permanente que:
  - i) Ocorram por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento sobre os mesmos;
  - ii) OU, ocorram por força do exercício da opção de compra pelo arrendatário até 31.12.2020.

**23.** Significa isto que a Requerente, enquanto FIIAH, tem direito ao benefício fiscal em causa – isenção de IMT e de Imposto do Selo - desde que cumpra as condições legais estabelecidas para a sua atribuição.

**24.** I.e, a isenção de IMT e de Imposto do Selo em causa está influenciada e dependente dos factos e das circunstâncias face às quais é concedida, resultantes da previsão e estatuição normativa do artigo 8.º, n.ºs 7 e 8 do Regime dos FIIAH.

**25.** No entanto, e tratando-se de um benefício fiscal, é necessário trazer à colação, o disposto no n.º 2 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária (LGT) segundo o qual:

*«Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.»*

26. Na verdade, e em conformidade com esta norma legal, aplicável também ao regime jurídico dos FIIAH, aqui em causa, o benefício fiscal previsto nos n.ºs 7 e 8 do artigo 8.º do regime especial dos FIIAH – isenção de IMT e de Imposto do Selo – para ser aplicável à data da sua atribuição, era necessário que o interessado, aqui a Requerente, revelasse à Autoridade Tributária os pressupostos da sua concessão, no que toca à isenção de IMT e IS, nomeadamente, e aqui especificamente, que:

Quanto ao IMT:

- a) A aquisição da fracção designada pela letra “AV” do prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o artigo ... da actual freguesia de ... e ..., se destinava exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

De notar que a obrigatoriedade de destinar a fracção aqui em apreço ao arrendamento habitacional não é um requisito que tenha sido aditado ou introduzido pelas alterações levadas a cabo pela LOE2014, é na verdade, *«um requisito do regime fiscal dos FIIAH ab initio, aliás natural decorrência das motivações que levaram à criação destes fundos. O Orçamento de Estado para 2014 vem, é certo, estabelecer um novo requisito para a isenção: caso a afectação a arrendamento para habitação permanente não ocorra no período de 3 anos após a entrada do imóvel no fundo, o fundo tem que requerer a liquidação do IMT que não foi liquidado ab initio. (...) não basta uma intenção declarada na aquisição do imóvel, mas uma efectiva afectação ao arrendamento para habitação permanente.»* (Decisão do CAAD proferida no processo n.º 398/2015-T).

Quanto à isenção de IS:

A transmissão dos prédios urbanos destinados a habitação permanente ocorreram por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento sobre os mesmos, ou do exercício da opção de compra pelo arrendatário até 31.12.2020.

27. Ora, resulta em B) dos factos dados como provados que «No dia 21.06.2012, o “B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional” adquiriu o prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o artigo ..., fracção “AV”, tendo beneficiado da isenção de IMT e Imposto do Selo ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 7 e do n.º 8 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH.», o que significa que (aparentemente) a Requerente, a 21.06.2012, reunia os pressupostos necessários e bastantes para que lhe fosse reconhecida a isenção de IMT e IS prevista no regime especial.

28. Nesta sequência e retomando a alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º do Regime Especial, é importante referir, concordando com alguns arestos arbitrais que aqui se transcrevem, que *«a propósito do mesmo enquadramento normativo, quando esta refere que a citada norma – ie., a alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º do Regime Especial – já pressupunha que o imóvel fosse destinado ao arrendamento para habitação permanente para poder beneficiar de tal isenção. Pelo que, também subscrevemos que «a obrigatoriedade de destinar o imóvel ao arrendamento habitacional não é requisito das alterações introduzidas pelo Orçamento do Estado para 2014, mas sim um requisito do regime fiscal dos FIIAH ab initio, aliás natural decorrência das motivações que levaram à criação destes fundos»* (Decisão do CAAD no processo n.º 710/2015-T).

29. A verdade, é que os identificados condicionalismos, como já mencionado, estiveram, *ab initio*, presentes no regime – Vide n.º 8 do artigo 8.º do regime especial - não tendo sofrido qualquer modificação com as alterações introduzidas pela LOE 2014, ao contrário do que é defendido pela Requerente, quando menciona que: *«as isenções de IMT e IS não eram, à data em que ingressaram no património do Fundo B..., condicionadas à verificação ulterior de quaisquer factos ou circunstâncias nem, tampouco, sujeitas a qualquer regime de caducidade.»*

30. Conforme refere, ainda, a Decisão do CAAD acima referida [proc. 710/2015-T], quanto a esta matéria *«o benefício fiscal em causa não é de natureza subjectiva, nem contratual, e encontrava-se dependente de condição – afectação ao arrendamento*

*habitacional. Acresce que os benefícios fiscais não são, como é sabido e por via de regra, permanentes e, muito menos, imutáveis. De resto, são várias as formas de os extinguir como seja a sua revogação expressa, a supressão do tributo a que a benefício respeita ou o transcurso dos prazos normativos previstos para a vigência das normas ‘beneficiantes’ com a conseqüente caducidade dos benefícios. O próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais consagra actualmente, um regime geral de extinção dos benefícios fiscais previsto no seu artigo 14.º e que inclui, designadamente, referência expressa aos casos de benefícios fiscais relativos a aquisição de bens destinados a directa realização dos fins dos adquirentes (vide n.º 3). Sucede, que nada disso aconteceu in casu com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014, posto que esta se bastou em introduzir um elemento densificador do conceito ‘afecção a arrendamento para habitação permanente’. A este respeito, diga-se mesmo que sempre nos afigurou incompreensível que a referência a «afecção a arrendamento» não contivesse, no regime inicial (ie., na redacção da Lei do Orçamento do Estado para 2009) qualquer densificação. Qual o tipo de afecção que a lei fiscal pretendia (eg., meramente contabilística)?»*

**31.** Continuando, aquele aresto aludindo, quanto a factos em tudo semelhante aos dos presentes autos, que: *«Dito isto, dificilmente se mostra comprovado existir uma violação de expectativas jurídicas por parte da Requerente, nem sequer na vertente da proibição da norma fiscal retroactiva. A este respeito, veja-se que a posição da Requerente, antes e depois da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014, em nada se alterou, apesar do regime especial, e da norma transitória, passarem a indicar um período de detenção e imporem o arrendamento efectivo (ie., celebração de contrato). Efectivamente, foi apenas a alienação da fracção pela Requerente – posterior à entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 diga-se – que fez despoletar a tributação ao abrigo da norma (já) em vigor no momento da alienação. Este aspecto invoca a posição tradicional do Tribunal Constitucional de prevalência, como facto gerador de imposto, ao momento da alienação dos bens e não ao momento da respectiva aquisição – veja-se, por todos, o Acórdão n.º 85/2010, proferido em 3 de Março de 2010, e a nossa anotação ao mesmo.]]».*

**32.** Com efeito, e regressando aos factos dados como provados nos presentes autos, constatamos que a Requerente adquiriu, no dia 21.06.2012, a fracção designada pela letra “AV” do prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o artigo..., da freguesia de ... e ..., o qual alienou, em Julho de 2016.

**33.** Destes factos, resulta, que o imóvel em questão foi alienado sem que tenha cumprido devidamente o seu destino – afectação ao arrendamento habitacional permanente. Não se tratando, aqui, de uma questão temporal, mas apenas factual.

**34.** Conforme refere a decisão proferida no processo n.º 398/2015-T do CAAD, que aqui relembramos: *«para cumprimento da alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º não basta uma intenção declarada na aquisição do imóvel, mas uma efectiva afectação ao arrendamento para habitação permanente.»*

**35.** Assim, não comprovando a Requerente este requisito, e tendo em consideração que, os actos de liquidação em apreço respeitam a um imóvel que foi alienado, pela Requerente, no ano de 2016, à luz do regime jurídico dos FIIAH aprovado pelo artigo 102.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12. (LOE 2009), ou das alterações perpetuadas pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12 (LOE 2014), a isenção de IMT e de IS concedida *ab initio* à Requerente acabou por não ter sustentação na Lei,

**36.** ... em virtude de esta não ter logrado demonstrar à Autoridade Tributária, como lhe competia, atento o disposto no n.º 2 do artigo 14.º da LGT, que houve efectiva afectação do imóvel ao arrendamento para habitação permanente.

**37.** O mesmo sucede quanto à isenção de IMT, porquanto não logrou, igualmente, a Requerente demonstrar que a transmissão do imóvel, em 2016, ocorreu por força da conversão do direito de propriedade num direito de arrendamento ou que foi exercido o direito de opção de compra pelo arrendatário.

**38.** Assim sendo, e como explica NUNO DE OLIVEIRA GARCIA no processo n.º 710/2015-T do CAAD *«O benefício em causa não se extinguiu, nem caducou; apenas foi regulamentado, tendo sido introduzido um período expresso de detenção e concretizada a condição de arrendamento efectivo, o que não se pode sequer considerar desproporcionado pois entendemos que para o cumprimento do regime especial em causa – mesmo na versão inicial da alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º da Lei do Orçamento do Estado para 2009 – não deveria bastar uma mera intenção declarada na aquisição do imóvel, sendo necessária o efectivo arrendamento para habitação permanente. É esse – o efectivo arrendamento para habitação permanente – o pressuposto do benefício, pelo que, e nos termos do artigo 12.º do EBF, não se pode sequer afirmar que tenha ocorrido a constituição do direito ao benefício pelo Requerente, ao contrário do que este invoca no seu requerimento inicial, (...) Reforça este nosso entendimento a utilização da palavra «exclusivamente» na redacção da a) do n.º 7 do artigo 8.º do Regime Especial.»*

**39.** Na verdade, atendendo aos factos dados como provados, somos da opinião de que as liquidações em apreço, não relevam para efeitos de «teste de retroactividade», mas única e exclusivamente ao facto de a fracção em apreço ter sido alienada, não se sabendo, por não alegado, e conseqüentemente, não provado, se cumpriu o seu destino – afectação ao arrendamento habitacional permanente.

**40.** Face ao exposto, tendo em consideração que os actos de liquidação de IMT e de Imposto do Selo sindicados nos presentes autos foram efectuados ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 7 e do n.º 8 do artigo 8.º do Regime especial – tributário - dos FIIAH, cuja redacção permanece inalterada desde a sua aprovação, mantendo os seus pressupostos à data da aquisição dos imóveis pelo Fundo, é entendimento do Tribunal arbitral que os actos de liquidação em causa são legais, em virtude de não ter sido dado o destino [arrendamento para habitação permanente] exigido por lei ao imóvel em causa, e pela sua posterior alienação.

**41.** Prosseguindo, no sentido da análise da questão suscitada pela Requerente respeitante à retroactividade ou não das normas introduzidas pelo artigo 236.º da Lei n.º

83-C/2013, de 31 de Dezembro, sob a epígrafe «*Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH*»

**42.** Ora, a Lei do OE 2014, como já referimos, aditou ao artigo 8.º, os números 14 a 16, nos termos que aqui retomamos:

*“14 - Para efeitos do disposto nos n.os 6 a 8, considera-se que os prédios urbanos são destinados ao arrendamento para habitação permanente sempre que sejam objeto de contrato de arrendamento para habitação permanente no prazo de três anos contados do momento em que passaram a integrar o património do fundo, devendo o sujeito passivo comunicar e fazer prova junto da AT do respetivo arrendamento efetivo, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo.*

*15 - Quando os prédios não tenham sido objeto de contrato de arrendamento no prazo de três anos previsto no número anterior, as isenções previstas nos n.os 6 a 8 ficam sem efeito, devendo nesse caso o sujeito passivo solicitar à AT, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do respetivo imposto.*

*16 - Caso os prédios sejam alienados, com exceção dos casos previstos no artigo 5.º, ou caso o FIIAH seja objeto de liquidação, antes de decorrido o prazo previsto no n.o 14, deve o sujeito passivo solicitar igualmente à AT, antes da alienação do prédio ou da liquidação do FIIAH, a liquidação do imposto devido nos termos do número anterior.”*

**43.** Na verdade, da leitura destes preceitos legais resulta que nenhuma das situações especificamente neles previstas (ou pelo menos, não foram alegados quaisquer factos nesse sentido), tem aplicação no caso em apreço, porquanto, reportando-se a norma transitória, prevista no artigo 236.º da LOE 2014, ao disposto nos n.ºs 14 a 16 do artigo 8.º, cuja previsão é inaplicável à presente situação, a discussão da retroactividade da norma em causa não tem cabimento no âmbito do presente processo. Resultando, assim, por processualmente inútil, a não apreciação das exceções invocadas pela Requerida.

**44.** Face a tudo o exposto, é entendimento deste Tribunal que se encontra destituída de fundamento a pretensão da ora Requerente.

## **VI – DECISÃO**

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim, pela improcedência do pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IMT e de Imposto do Selo n.º ... e n.º..., respectivamente, no montante global de € 1.633,77 (mil, seiscentos e trinta e três euros e setenta e sete cêntimos), devendo os mesmos ser mantidos na ordem jurídica.

Fixa-se o valor do processo em € 1.633,77, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o montante das custas em € 306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Junho de 2017.

O Árbitro

(Jorge Carita)